

**PREZYDENT
MIASTA ELKU**

Elk, czerwca 2022 r.

W

UL. 7

F-PO.310.2.2022.G

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA
przepisów prawa podatkowego**

Prezydent Miasta Elku działając, działając na podstawie art. 14j §1 i §3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), po rozpatrzeniu wniosku (dalej „Wnioskodawca”) w ul. (dalej „Wnioskodawca”) Suwałki, NIP (dalej „Wnioskodawca”) (dalej „Wnioskodawca”) data wpływu do tut. Urzędu Miasta r. o wydanie interpretacji indywidualnej o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego (dalej „Wniosek”) **uznają stanowisko Wnioskodawcy za nie prawidłowe** w świetle brzmienia art. 3 ust. 2 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz., 1170 z późn. zm. – zwana dalej u.p.o.l.)

Prezydenta Miasta Elku na podstawie art. 14c§2 ustawy Ordynacja podatkowa wskazuje prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym: Podmiot (tu: w) dysponujący nieruchomością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego na podstawie decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu, jest podatnikiem podatku od nieruchomości jako posiadacz zależny.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

W zwane dalej „”, działa na podstawie ustawy z dnia 1983 r. o (tj. Dz. U. z 2020 r. poz.) i Zarządzenia NR z dnia 31 marca 2022 r. w sprawie nadania statutu (Dziennik Urzędowy Naczelnego Dyrektora rok 2022 poz.). jest państwową jednostką budżetową w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, jednostką organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej, czyli statio fisci Skarbu Państwa. władza **jako trwały zarządca** nieruchomością położoną

w obrębie I miasta Ełk przy ul. Armii Krajowej, oznaczonej numerem geodezyjnym o pow. 0,0331 ha, zapisanej w księdze wieczystej nr OL1E/.....), zabudowanej budynkiem administracyjnym, stanowiącej własność Skarbu Państwa (decyzja z dnia czerwca 2002 r., nr GN.7014/ /2002 Starosty Ełckiego o ustanowieniu trwałego zarządu).

... był i jest objęty podatkiem od nieruchomości, którą dysponuje w trwałym zarządzie.

W związku z powyższym Wnioskodawca zwrócił się o interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, zadając następujące pytania:

Czy wnioskodawca ... jest podatnikiem podatku od nieruchomości, którą dysponuje w trwałym zarządzie i powinno być płatnikiem podatku od nieruchomości będącej w trwałym zarządzie?

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie oceny prawnej stanu faktycznego:

dysponuje nieruchomością na podstawie oddania jej w trwały zarząd nie może być podatnikiem podatku od nieruchomości – nie staje się bowiem posiadaczem nieruchomości należącej do Skarbu Państwa (wykonuje jedynie uprawnienia płynące z własności Państwowej). Wynika to zarówno z pozycji ustrojowej ..., które jest jedynie jednostką budżetową i działa jako statio fisci Skarbu Państwa w zakresie powierzonym mu w trwały zarząd nieruchomości, jak również charakteru instytucji trwałego zarządu.

Stanowisko organu podatkowego:

I Uwagi ogólne

Na wstępie podkreślić jeszcze trzeba, że w postępowaniu dotyczącym wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego organ podatkowy nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego [zob. K. Teszner, Komentarz do art. 14c o.p., w: L. Etel (red.) Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017, s. 207]. Trafnie podkreślił bowiem WSA w Warszawie w wyroku z 14 kwietnia 2016 r. (III SA/Wa 581/16, LEX nr 2045646), że organ podatkowy nie jest uprawniony do przyjęcia ustaleń odmiennych od podanych we wniosku, nie może też ich uzupełniać. Stan faktyczny przedstawiony we wniosku konstytuuje przedmiotowy zakres sprawy o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, a przez to i zakres samej (udzielonej) interpretacji. Podatkowy organ interpretacyjny ocenia więc możliwość zastosowania prawa podatkowego w odniesieniu do konkretnego, przedstawionego przez Wnioskodawcę, stanu faktycznego i w relacji do tego obszaru dokonuje także operatywnej wykładni przepisów prawa, których potencjalną subsumcję rozważa. Interpretacja stanowi wyłącznie potwierdzenie bądź negację stanowiska Wnioskodawcy odnośnie do stosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie indywidualnego stanu faktycznego.

II Podatek podatku od nieruchomości

Na samym wstępie należy zwrócić uwagę, iż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie przewiduje instytucji płatnika podatku od nieruchomości, tylko podatnika podatku od nieruchomości. Jest on określony w art. 3 tej ustawy.

Zdaniem organu podatkowego [redacted], na podstawie decyzji Starosty Elckiego nr GN.7014/ [redacted] /2002 z dnia [redacted] czerwca 2002 r o ustanowieniu trwałego zarządu, jest posiadaczem zależnym nieruchomości położonej w Elku przy ul. Armii Krajowej [redacted], a tym samym podatnikiem podatku od nieruchomości..

Jedną z kategorii podmiotów zobowiązanych z tytułu podatku od nieruchomości stanowią posiadacze nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości. Posiadacze są również podatnikami, gdy władają nieruchomościami lub obiektami budowlanymi bez tytułu prawnego (art. 3 ust. 1 pkt. 4 u.p.o.l.). Jeżeli jednak przedmioty opodatkowania wchodzą w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub są w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe to obowiązek podatkowy ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Agencji Nieruchomości Rolnych i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władającymi nieruchomościami lub obiektami budowlanymi (art. 3 ust. 2 u.p.o.l.)

W powołanych przepisach ustawodawca posługuje się pojęciem posiadania nie wskazując jego zakresu i rodzaju. Z całą pewnością termin ten nie obejmuje w tym przypadku posiadaczy samoistnych, gdyż ta kategoria stanowi odrębną grupę podmiotów zobowiązanych w podatku od nieruchomości. W związku z tym trudno zaakceptować stanowisko wyrażone w jednym z orzeczeń, iż przepis art. 3 ust. 4 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. mówi ogólnie o posiadaniu, a zatem podatnikiem, na jego podstawie (i przy spełnieniu wszystkich pozostałych przesłanek), może być nie tylko posiadacz samoistny, ale także posiadacz zależny.¹

Wychodząc od słownikowego znaczenia tego terminu należałoby przyjąć, że posiadaczem jest ten, kto coś posiada, ma na własność jakąś rzecz, zaś słowo „posiadać” rozumiane jest jako mieć coś jako swoją własność, być właścicielem czegoś². W języku potocznym posiadanie kojarzone jest więc z prawem własności, a nawet z dzierżeniem. Jest to bardzo szerokie ujęcie posiadania, które nie ma pełnego odzwierciedlenia w języku prawnym i prawniczym, gdyż posiadanie może mieć charakter inny niż właścicielski. Z tych też powodów

¹ Wyrok WSA w Opolu z dnia 18 kwietnia 2018 r. (I SA/Op 34/18), LEX nr 2499078.

² M. Szymczak (red.), *Słownik języka...*, s. 835.

z całą pewnością można stwierdzić, że pojęcie posiadania użyte w ww. przepisach nie może być rozumiane w znaczeniu wynikającym z języka potocznego.

Dlatego też zasadne jest sięgnięcie do wykładni systemowej zewnętrznej. Jak celnie zauważył skład orzekający WSA w Bydgoszczy w przepisie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. ustawodawca posługuje się terminem posiadania. Wobec faktu, że u.p.o.l. nie zawiera odmiennego uregulowania znaczenia tego terminu, a także nic innego nie wynika z jej treści i celu, to, w myśl wykładni systemowej, w pełni uzasadnionym jest pogląd, iż chodzi o instytucję prawną unormowaną i zdefiniowaną w art. 336 k.c.³ Uzasadnione jest to tym, że pojęciowa samodzielność prawa podatkowego nie jest bowiem absolutna, prawo bowiem jest systemem norm, które tworzą pewną zintegrowaną całość. Z tego względu, stosując w prawie podatkowym pojęcia bezpośrednio zaczerpnięte z innych gałęzi prawa, nie można nadawać im nowego znaczenia. Przykładem takiego terminu jest cywilistyczne pojęcie posiadania⁴. Przyjąć zatem należy, że skoro u.p.o.l. w swoich uregulowaniach posługuje się nazwami instytucji z zakresu prawa rzeczowego, takimi jak posiadanie, to brak racjonalnych przesłanek do tego, aby pojęciom tym przypisywać inny zakres znaczeniowy, aniżeli ten, który wynika z kodeksu cywilnego⁵.

W orzecznictwie powszechnie przyjmuje się, że pojęcie posiadania użyte w art. 3 ust. 1 pkt. 4 u.p.o.l. dotyczy posiadania zależnego⁶. Należy zgodzić się z rozstrzygnięciem WSA w Gorzowie Wielkopolskim w myśl którego art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. nie wymaga, aby posiadacz, o którym w nim mowa, był posiadaczem samoistnym w rozumieniu art. 336 k.c. Mowa jest w nim jedynie o posiadaniu wynikającym z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego - a więc o posiadaniu zależnym (posiadacz zależny nie włada rzeczą, jak jej właściciel), byleby miało ono oparcie w umowie zawartej z właścicielem lub w innym tytule prawnym⁷. Podkreślić warto, że ustawa podatkowa nie precyzuje, jakiego rodzaju umowa lub tytuł prawny, decydują o uznaniu posiadacza za podatnika podatku od nieruchomości na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. Przyjąć zatem należy, że będzie to każda umowa lub inny tytuł prawny, w wyniku którego jedna ze stron umowy stanie się posiadaczem zależnym nieruchomości (będzie z niej korzystała z wyłączeniem właściciela jak dzierżawca lub najemca), niezależnie od tego, czy w umowie strony użyją wyrażenia o przeniesieniu posiadania⁸.

³ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 czerwca 2017 r. (I SA/Bd 486/17), LEX nr 2323113.

⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 listopada 2005 r., (I SA/Gl 76/05), wyrok powołany w: B. Dauter (red.), *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów...*, Warszawa 2007, s. 67

⁵ Wyrok NSA z dnia 24 maja 2004 r. FSK 90/04, opublikowany w: POP 2005, nr 2, poz. 50

⁶ Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2020 r. (II FSK 756/20), LEX nr 3064983; wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2020 r. (II FSK 2426/19), LEX nr 3030719; wyrok NSA z 11 lutego 2020 r. (II FSK 2892/19), LEX nr 3053216; wyrok NSA z 9 stycznia 2020 r. (II FSK 2826/18), LEX nr 3010710; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 października 2014 r. (I SA/Gl 1770/13), LEX nr 1647205.

⁷ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 kwietnia 2019 r. (I SA/Go 118/19), LEX nr 2655351.

⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z 6 marca 2018 r. (I SA/Gd 1596/17), LEX nr 2460848.

Zgodnie z art. 336 k.c. posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Posiadanie jest więc formą władania rzeczą i władanie to musi być rzeczywiste. Koniecznym elementem posiadania, oprócz elementu faktycznego władztwa nad rzeczą, jest element psychiczny przejawiający się wolą władania rzeczą⁹. Posiadanie zależne obejmuje węższy zakres władztwa nad rzeczą niż w przypadku posiadania samoistnego. Ustawodawca wyraźnie podkreśla, ich chodzi tu o władztwo nad cudzą rzeczą¹⁰.

Warto podkreślić, że w przypadku posiadania zależnego prawodawca posługuje się szeroką listą praw podmiotowych „z którymi łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą”. Ma ona charakter otwarty, co wynika użytego w art. 336 k.c. zwrotu „inne prawo” do władania cudzą rzeczą. Do tych „innych praw” można zaliczyć m. in. użyczenie. Posiadaczem zależnym jest także podmiot, który włada rzeczą na podstawie trwałego zarządu. Posiadaczem zależnym może być nie tylko osoba mająca tytuł prawny do władania rzeczą, ale również podmiot, który takiego tytułu nie posiada, np. osoba, która włada nieruchomością „jak dzierżawca”, choćby stosunek dzierżawy nie istniał.

W obecnie obowiązującym stanie prawnym z zarządu, jako tytułu prawnego do władania nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, mogą korzystać jedynie jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej¹¹. Trwały zarząd uregulowany jest w u.g.n. oraz w ustawie z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa¹². W u.g.n. utrzymana została, w stanie zmodyfikowanym, istniejąca wcześniej instytucja zarządu jako forma prawna władania nieruchomością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego przez państwową lub komunalną jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej¹³. Trwały zarząd, bo tak jest określana ta instytucja w obowiązującej ustawie, polega na możliwości korzystania z nieruchomości – w szczególności w celu prowadzenia działalności jednostki organizacyjnej, zabudowy, przebudowy i modernizacji obiektu budowlanego na nieruchomości będącej

⁹ Wyrok WSA w Poznaniu z 8 czerwca 2006 r. (I SA/Po 1017/05), teza wyroku opublikowana w: B. Dauter (red.), *Podatki i opłaty lokalne...*, Warszawa 2007, s. 53

¹⁰ E. Gniewek, *Prawo...*, Warszawa 2002, s. 269.

¹¹ Do roku 1989 zarząd był instytucją znajdującą zastosowanie zarówno do państwowych jednostek organizacyjnych posiadających osobowość prawną, jak i jednostek tej osobowości nieposiadających. W związku z nowelizacją art. 128 k.c. ustawą z dnia 31 stycznia 1989 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 3, poz. 11) zniesiona została zasada, w myśl której tylko Skarbowi Państwa może przysługiwać prawo własności mienia państwowego, w wyniku czego państwowe osoby prawne mogły już nabywać w drodze umowy cywilnoprawnej własność nieruchomości. Zapoczątkowało to proces „uwłaszczania” państwowych osób prawnych, którego efektem było przekształcenie się zarządu gruntów w użytkowanie wieczyste, zarządu zaś budynkami, lokalami i innymi urządzeniami – w prawo własności; zob. ustawa z dnia 29 września 1990 r. o zmianie ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości (Dz. U. Nr 79, poz. 464 z późn. zm.) Na takich samych zasadach następował proces uwłaszczania komunalnych osób prawnych.

¹² Tekst jednolity: Dz. z 2022 r. poz. 514 – zob. art. 34 – 37.

¹³ Zob. art. 43–50 u.g.n.

w zarządzie, oddania, za zgodą organu nadzorującego, nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę lub jej użyczenia. Trwały zarząd powstaje z mocy prawa¹⁴ lub jest ustanawiany w drodze decyzji właściwego organu, wydanej na wniosek jednostki organizacyjnej (art. 44 ust. 2 u.g.n.).

III Konkluzje

Prezydent Miasta Ełku nie zgadza się ze stanowiskiem Wnioskodawcy. Podmiot dysponujący nieruchomością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego na podstawie decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu, jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

POUCZENIA:

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi w terminie 30 dni od jej doręczenia. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie za pośrednictwem Prezydenta Miasta Ełk.

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

PREZYDENT MIASTA

Tomasz Andrukiewicz

¹⁴ Zgodnie z art. 17 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej nabywają nieruchomości na własność lub w użytkowanie wieczyste Skarbu Państwa, a samorządowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej – na własność lub w użytkowanie wieczyste odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego. Wszystkie te jednostki organizacyjne uzyskują do nabytych nieruchomości trwały zarząd z dniem ich nabycia. Szerzej na ten temat M. Wolanin, *Gospodarowanie i przekształcanie własności...*, s. 39 i nast.